

Türkiye'de faaliyette bulunan bankanın yurtiçi ve yurtdışı mudilerine ve müşterilerine yapılacak SMS gönderim işleminin yurtdışındaki firmalar tarafından sağlanmasının vergi mevzuatı açısından durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2372
Tarih	31.07.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ KATMA DEĞER VERGİSİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2372

31/07/2012

Konu : Türkiye'de faaliyette bulunan bankanın yurtiçi ve yurtdışı mudilerine ve müşterilerine yapılacak SMS gönderim işleminin yurtdışındaki firmalar tarafından sağlanmasının vergi mevzuatı açısından durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların yurtiçi ve yurtdışı müşterilerine "şifre ve bilgilendirme amaçlı SMS gönderim" hizmeti verileceği, bu hizmetin Almanya, İngiltere ve Hırvatistan'da bulunan firmalardan sağlanacağı, bankanın yurtdışındaki firmalara SMS mesajlarını ve alıcı numara listesini firmanız aracılığı ile ileticeği, ilgili firmaların bu SMS' leri yapmış olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de ... firmalarına, bu firmaların da SMS'leri kendi şebekeleri üzerinden ilgili banka müşterilerinin belirtilen cep telefonlarına ulaştıracağı, yurtdışındaki

firmanın bu işlemler karşılığında ... firmalarına aralarındaki anlaşmalar gereği gönderim bedellerini ödeyeceği belirtilerek, söz konusu "şifre ve bilgilendirme amaçlı SMS gönderim" hizmetinin Gelir Vergisi (GV) Kanunu, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu ve Özel İletişim Vergisi (ÖİV) Kanunu karşısındaki durumu sorulmaktadır.

1) Kurumlar Vergisi Kanunu ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellef esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü getirilmiş, 3 üncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Öte yandan, anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde de yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş ise de, gerek bu madde de gerekse maddenin (8) numaralı fıkrasına istinaden 3/2/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında (BKK) ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, "SMS gönderim hizmeti" karşılığında İngiltere, Almanya ve Hırvatistan mukimi firmalara yapacağınız ödemelerin ilgili ülkelerle Türkiye'nin akdetmiş olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 1/1/1989 tarihinden itibaren, "Türkiye Cumhuriyeti ile Hırvatistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 1/1/2001 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Diğer taraftan "Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" nın hükümleri 1/1/1990 - 31.12.2010 tarihleri arasında uygulanmakta olup 1/1/2011 tarihinden itibaren uygulamadan kalkmıştır. Söz konusu Anlaşmayı revize eden yeni Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması henüz yürürlükte olmadığından gelirin 1/1/2011 tarihinden sonra elde edilmesi durumunda, konu iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde değerlendirilecektir.

Söz konusu Anlaşmaların "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7 inci maddelerinin 1 inci fıkraları uyarınca İngiltere, Hırvatistan ve Almanya (31.12.2010 tarihine kadar olan gelirler için) mukimi şirketlerin

Türkiye'de, ilgili Anlaşmaların "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddeleri kapsamında bir işyerine sahip olmaksızın elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı mukim oldukları ülkelere aittir. Söz konusu gelirlerin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmeleri durumunda ise bu işyerine atfedilen gelirlerle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır.

Söz konusu Anlaşmaların "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddelerinin İngiltere ve Hırvatistan Anlaşmalarının 5 inci, Almanya Anlaşması'nın ise (31.12.2010 tarihine kadar olan gelirler için) 4 üncü fıkrasında daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkralara göre; bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket eder ve bu fıkralar kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütürse bu durumda bu faaliyetler diğer Akit Devletin teşebbüsü için bir işyeri oluşturacaktır.

Aynı maddelerin bağımsız temsilciliğe ilişkin İngiltere ve Hırvatistan Anlaşmaları'nın 6 ncı, Almanya Anlaşması'nın (31.12.2010 tarihine kadar olan gelirler için) 5 inci fıkralarında ise, bir teşebbüsün bir Akit Devlette işlerinin yalnızca, kendi işlerini olağan şekilde devam ettiren bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için o Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler uyarınca, söz konusu Anlaşmaların 5 inci maddelerinin daimi temsilciliğe ilişkin fıkraları kapsamında gerçek veya tüzel kişilerin, diğer akit devletin bir teşebbüsü namına hareket etmesi ve bu teşebbüs adına devamlı olarak mukavele akdetme yetkisi kullanmaları durumunda, bu kişiler Anlaşmaların 5 inci maddelerinin bağımsız temsilciliğe ilişkin fıkralarında belirtilen bağımsız nitelikteki temsilciler kapsamında değerlendirilmeyecekler ve bu faaliyetler nedeniyle temsil ettikleri teşebbüsün bir işyerini oluşturacaklardır.

Ayrıca, daimi temsilciliğe ilişkin olarak düzenlenen anılan fıkra hükümlerinde yer alan "mukavele akdetme yetkisi" nin dar çerçevede yorumlanmaması, temsilci ile teşebbüs arasında "bağımlılık" ilişkisinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu çerçevede, Anlaşmaların temsilciliğe ilişkin hükümlerinin uygulanması bakımından, temsilcinin, teşebbüs adına herhangi bir sözleşme akdetme yetkisi olmasa dahi, sözleşmenin gerekli bütün ön şartlarını (müzakereler, fiyat/bedel pazarlığı vb.) yerine getirmesi, ticari faaliyetlerinin tamamını doğrudan veya dolaylı olarak teşebbüsün emir ve talimatları uyarınca gerçekleştirmesi veya temsilcinin teşebbüs namına gerçekleştirdiği faaliyetlerinin temsilcinin olağan faaliyetlerini aşacak bir nitelik arz etmesi gibi durumlarda, yurt dışında yerleşik teşebbüsün, temsilcinin bulunduğu ülkede bir işyerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

İngiltere veya Hırvatistan mukimi şirketlerin Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda söz konusu vergi İngiltere'de veya Hırvatistan'da hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecek, Almanya mukimi şirketlerin bu şekilde Türkiye'de ödeyecekleri vergi ise Türkiye'de istisna edilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İngiltere, Hırvatistan ve Almanya'da mukim şirketlerin İngiltere, Hırvatistan ve

Almanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların mudilerine ve bu bankaların geçici veya sürekli yurt dışına bulunan müşterilerine yapılacak SMS gönderim işlemi için söz konusu bankalardan alınarak Almanya, İngiltere ve Hırvatistan'da mukim firmalara mesaj ve alıcı numaralarının iletilmesi hizmetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi, dolayısıyla bu hizmet karşılığında anılan ülkelerde mukim firmalara yapılacak ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu ülkelerde mukim firmaların, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyerlerinin olması veya daimi temsilci bulundurmaları ve söz konusu kazançlarını bu yerlerde veya temsilcileri vasıtasıyla elde etmeleri halinde, elde ettikleri kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

2) KDV Kanunu Yönünden:

KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

-4/1 inci maddesinde, hizmetin; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

-6/b maddesinde, hizmet işlemlerinde hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının işlemin Türkiye'de yapılmasını ifade ettiği,

-9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Türkiye'de bulunan bankaların mudilerine ve bankanın geçici veya sürekli olarak yurt dışında bulunan müşterilerine firmanız aracılığıyla yurtdışında mukim firmalar vasıtasıyla verilecek "şifre

ve bilgilendirme amaçlı SMS gönderim hizmeti" ile ilgili olarak yurtdışındaki firmalar tarafından firmanıza verilen bu hizmetten Türkiye'de faydalanıldığından, söz konusu hizmet genel oranda (%18) KDV ye tabi tutulacaktır. Hizmet ithali kapsamındaki bu işlem nedeniyle yurtdışındaki firmalar tarafından firmanız adına düzenlenecek faturada hesaplanan KDV nin sorumlu sıfatıyla verilecek 2 No.lu KDV Beyannamesi ile firmanızca beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, firmanız tarafından Türkiye'deki bankalara verilen "şifre ve bilgilendirme amaçlı SMS gönderim hizmeti" ne yönelik aracılık hizmeti KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV ye tabi olup, söz konusu aracılık hizmetine ilişkin olarak firmanız tarafından ilgili bankalara düzenlenecek faturada genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.

3) Özel İletişim Vergisi Yönünden:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin sundukları elektronik haberleşme hizmetlerinin ÖİV ye tabi olduğu, elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerin verginin mükellefi olduğu ve bu maddede hüküm bulunmayan hallerde 3065 sayılı KDV Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanununun "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddesinde; elektronik haberleşme, elektriksel işaretlere dönüştürülebilir her türlü işaret, sembol, ses, görüntü ve verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektromanyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletim sistemleri vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınması şeklinde, elektronik haberleşme hizmeti ise elektronik haberleşme tanımına giren faaliyetlerin bir kısmının veya tamamının hizmet olarak sunulması şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre,

Yurt dışında faaliyet gösteren firmaların Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların yurt içi ve yurt dışı müşterilerine şifre ve bilgilendirme amaçlı SMS gönderebilmesi için bunlara firmanız tarafından bankaların SMS mesajları ile alıcı numara listesinin iletilmesi, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunca yetkilendirmeyi gerektirmemesi ve dolayısıyla elektronik haberleşme hizmeti olarak değerlendirilmemesi nedeniyle ÖİV nin konusuna girmemektedir.

Yurt dışında faaliyet gösteren firmalar ÖİV mükellefi olmadığından, bu firmaların bankaların müşterilerine ulaştırmak üzere Türkiye'deki GSM operatörlerine yapacakları SMS gönderim işlemleri nedeniyle ÖİV hesaplanmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

